

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 20316 C
Inscrit le 22 août 2005

Audience publique du 17 janvier 2006

**Recours formé par
la société anonyme XXX, Luxembourg
contre trois bulletins d'impôt émis par
le bureau d'imposition Sociétés 6
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et
d'impôt commercial communal**

- Appel -

(jugement entrepris du 11 juillet 2005, n^{os} 18793 et 19298 du rôle)

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 20316C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 22 août 2005 par Monsieur le délégué du Gouvernement Gilles Roth, agissant en nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat lui conféré par le ministre des Finances en date du 29 juillet 2005, dirigée contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 11 juillet 2005, par lequel il a dit, par réformation, que l'impôt commercial communal est à prendre en compte dans le cadre de l'application de la Convention hispano-luxembourgeoise de non double imposition en général et de son article 24 en particulier, dans le sens que « *le crédit d'impôt est en l'espèce imputé tant sur l'impôt sur le revenu des collectivités, ainsi que sur l'impôt commercial communal* » ;

Vu la notification de cette requête d'appel par voie postale à l'intimée, la société anonyme XXX, ainsi qu'à son mandataire, Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, en date du 23 août 2005 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 31 août 2005 par Maître Jean-Pierre Winandy, au nom de la société anonyme XXX ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Où le premier conseiller en son rapport, ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Gilles Roth en ses observations orales à l'audience publique du 22 décembre 2005.

Par requête inscrite sous le numéro 18793 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 29 octobre 2004 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, la société anonyme XXX, ayant son siège social a L-XXX, ci-après « *la XXX* », a demandé la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités (IRC), ainsi que du bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, émis tous les deux en date du 13 novembre 2003 au titre de l'année d'imposition 1998.

Par requête inscrite sous le numéro 19298 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 février 2005 par Maître Jean-Pierre Winandy, la XXX a encore demandé la réformation du bulletin de l'impôt commercial communal (ICC) émis en date du 13 novembre 2003 au titre de l'année d'imposition 1998.

Le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement en date du 11 juillet 2005, a joint les recours introduits sous les numéros 18793 et 19298 du rôle, a déclaré le recours introduit sous le numéro 18793 irrecevable *omisso medio*, dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, non soumis au directeur de l'administration des Contributions directes pour recevoir les recours, pour le surplus, en la forme et, dans cette mesure, au fond les déclarer justifiés.

Par réformation le tribunal de dire que l'ICC est à prendre en compte dans le cadre de l'application en général de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales, signée à Madrid, le 3 juin 1986, ci-après « *la Convention hispano-luxembourgeoise* », approuvée par la loi du 20 mars 1987, et en particulier de son article 24, dans le sens que le crédit d'impôt est en l'espèce à imputer tant sur l'IRC que sur l'ICC et de renvoyer l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution.

Sur un mandat du ministre des Finances du 29 juillet 2005, le délégué du Gouvernement Gilles Roth a déposé une requête d'appel en date du 22 août 2005 au greffe de la Cour administrative. Le jugement entrepris causerait torts et griefs à l'Etat en ce qu'il a, par réformation, décidé que le crédit d'impôt en application de l'article 24 de la Convention hispano-luxembourgeoise de non double imposition serait à imputer non seulement sur l'IRC, mais encore sur l'ICC. Le jugement entrepris aurait de la sorte méconnu la portée générale de la convention tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales. S'il était vrai que le libellé de l'article 24, paragraphe 1, b) de la Convention hispano-luxembourgeoise, disposant que « ... *le Luxembourg accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus ... une déduction d'un montant égal à l'impôt payé en Espagne* » serait moins précis que celui des articles correspondants fixant les méthodes pour éliminer les doubles impositions figurant dans d'autres conventions, il n'en resterait pas moins qu'il n'aurait pas été dans l'intention des parties contractantes d'imputer l'impôt espagnol également sur l'ICC luxembourgeois.

La convention ne renfermerait aucune disposition concernant l'ordre d'imputation dudit impôt, pareille disposition s'avérant être indispensable pour l'autorité fiscale compétente afin de déterminer correctement l'imputation du crédit d'impôt. L'absence d'un quelconque indice concernant l'ordre d'imputation prouverait à suffisance qu'il n'était pas dans l'intention des Etats contractants d'imputer l'impôt espagnol sur l'ICC luxembourgeois et que par « ... *l'impôt sur les revenus* ... » au sens du prédit article 24, il y aurait lieu d'entendre uniquement l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur le revenu des collectivités et non pas l'impôt commercial communal. Ceci vaudrait pour toutes les conventions de non double imposition passées par le Luxembourg, la partie publique appelante se référant plus particulièrement à la Convention germano-luxembourgeoise prise en son article 20, alinéa 3. Si les auteurs des conventions avaient été d'avis qu'un éventuel impôt étranger devrait être imputable sur l'ICC luxembourgeois, ils l'auraient précisé de façon expresse.

L'Etat appelant de souligner qu'à la différence de l'impôt sur le revenu, qui est un impôt étatique, l'ICC est un impôt communal perçu par l'administration des Contributions directes pour compte des communes. L'absence de toute disposition légale déterminant le rang de priorité de l'imputation de l'impôt espagnol serait susceptible de provoquer des contestations de la part des communes.

L'Etat de poser la question de savoir si l'administration des Contributions directes était compétente pour trancher des questions ayant trait à une quelconque imputation, notamment d'un impôt étranger, sur l'ICC. En 1943, l'établissement et la perception de l'ICC auraient été confiés provisoirement aux bureaux d'imposition sans que la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung (AO)* » n'aurait tenu compte de ce transfert de compétences. Il s'ensuivrait que l'administration des Contributions directes ne serait pas compétente pour trancher des questions ayant trait à une quelconque imputation, notamment d'un impôt étranger, sur l'ICC et que « *les recours quant à une éventuelle imputation ne peuvent pas être dirigés contre le directeur de cette administration* ».

L'Etat de souligner encore que l'énumération de l'ICC, parmi les impôts auxquels s'applique la Convention hispano-luxembourgeoise du côté luxembourgeois conformément à son article 2 aurait été faite uniquement dans le but de pouvoir régler des conflits potentiels liés à l'existence d'un établissement stable et, partant, le droit d'imposition s'y rapportant.

La partie intimée a déposé un mémoire en réponse en date du 31 août 2005 à travers lequel elle demande la confirmation du jugement entrepris. L'absence d'ordre d'imputation dans la convention serait sans pertinence, étant donné que si le taux de l'ICC était connu de même que celui de l'IRC, la logique commanderait alors l'imputation de ces impôts au prorata de l'IRC et de l'ICC. Ainsi, si le taux de l'IRC était de quatre fois celui de l'ICC, il suffirait de considérer que pour chaque euro de crédit d'impôt à imputer sur l'ICC, il en résulterait une imputation corrélative de quatre euro de crédit d'impôt sur l'IRC. Ces calculs ne feraient aucune difficulté en pratique. En l'absence de la moindre préférence indiquée dans le texte de la convention, il ne serait pas envisageable d'imputer prioritairement le crédit d'impôt espagnol sur l'un ou l'autre de l'ICC ou l'IRC, sous peine d'arbitraire. Comme chaque convention de non double imposition constituerait un corps autonome de

règles, la référence faite à la convention allemande serait à la fois non pertinente et inappropriée.

Relativement au droit de recours quant à une éventuelle imputation sur l'ICC, il y aurait lieu de suivre le régime général prévu par la loi, tel que figurant par ailleurs sur les instructions sur les voies de recours, prévoyant la compétence du directeur de l'administration des Contributions directes pour connaître des réclamations à diriger contre les bulletins de l'impôt en la matière. Si la partie appelante avait voulu suggérer que l'imputation sur l'ICC affecterait directement les communes, il n'en resterait pas moins que toutes les communes du pays seraient ainsi visées et auraient à ce titre la qualité de tiers intéressés au litige. Une mise en intervention de toutes les communes ne serait cependant pas sérieusement envisageable. Enfin, il serait constant que l'ICC serait inclus dans le champ d'application de la convention, de sorte à être couvert par la convention. En conséquence, l'appel étatique ne serait fondé en aucun de ses moyens.

Considérant que l'appel, non autrement critiqué quant à ces aspects, est recevable pour avoir été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi ;

Considérant que l'article 24 de la Convention hispano-luxembourgeoise intitulé « *méthodes pour éliminer les doubles impositions* » dispose que « *les doubles impositions sont évitées comme suit :*

1. *Au Luxembourg b) Lorsqu'un résident du Luxembourg reçoit des éléments de revenus qui, conformément aux dispositions des articles 10, 11 et 12 sont imposables en Espagne, le Luxembourg accorde, sur l'impôt qu'il perçoit sur les revenus de ce résident, une déduction d'un montant égal à l'impôt payé en Espagne. Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt, calculé avant déduction, correspondant à ces éléments de revenus reçus de l'Espagne ».*

Considérant que force est à la Cour de constater que le paragraphe 1 b) de l'article 24 prérelaté émane de la reproduction quasi identique de l'article 23 A, paragraphe 2 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) de 1977 ayant pris le relais du projet de convention de 1963 ;

Considérant que s'il est vrai que chaque convention de non double imposition constitue un corps de règles autonome qui ne saurait faire l'objet d'une interprétation par rapport à des dispositions contenues dans d'autres conventions du même type et que d'un autre côté il appartient à la juridiction administrative saisie d'appliquer les règles contenues dans une convention, dans la mesure où elles sont claires et précises, de sorte à ce qu'il n'y a pas lieu de se référer à d'éventuels travaux préparatoires pour en éclaircir le sens et la portée exacts (Cour adm. 23 septembre 2004, n° 17721C du rôle), il n'en reste pas moins que l'application des dispositions d'une convention de non double imposition reprises à l'identique du modèle de Convention OCDE est à effectuer à la lumière des commentaires officiels afférents des instances de l'OCDE, étant constant que ledit modèle a pour principal objet de permettre de régler uniformément les problèmes qui se posent le plus couramment dans le domaine de la double imposition juridique internationale ;

Considérant que si de manière générale à travers le point a) du paragraphe 1 de l'article 24 de la Convention hispano-luxembourgeoise, à la suite du paragraphe 1 de l'article 23 A du modèle de convention, le Luxembourg, en tant qu'Etat de résidence, a opté pour la méthode de l'exemption des revenus y visés, il a choisi à travers le point b) dudit paragraphe 1 de l'article 24, à la suite du paragraphe 2 de l'article 23 A du modèle de convention, de consacrer la méthode de l'imputation ordinaire pour les éléments de revenus y plus précisément énumérés, à savoir les dividendes (article 10), intérêts (article 11) et redevances (article 12) imposables en Espagne ;

Considérant que la différence fondamentale entre les deux méthodes consiste en ce que les méthodes de l'exemption considèrent le revenu alors que les méthodes de l'imputation considèrent l'impôt ;

Considérant que relativement à la question litigieuse de l'impôt plus précisément visé par une disposition déterminée de la convention, au regard de la méthode d'exemption ou d'imputation y prévue, il convient prioritairement de dégager la portée même de cette disposition conventionnelle ;

Considérant que ce n'est que dans la limite de leurs prévisions que les dispositions de la convention de non double imposition, d'essence supérieure en tant que disposition de droit international, sont appelées à primer les dispositions de droit national ;

Considérant que les articles 23 A et 23 B du modèle convention sont conçus d'une manière générale et ne donnent pas de règles détaillées concernant le calcul de l'exemption ou l'imputation, ceci étant laissé à la législation interne et à la pratique applicables, en sorte que les Etats contractants qui estiment nécessaire de régler un problème particulier dans la convention elle-même demeurent libres de ce faire dans leurs négociations bilatérales (OCDE, modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, commentaire sur les articles 23 A et 23 B, numéro 32, page C (23)-11 ed. avril 2000) ;

Considérant que d'après les éléments d'information concordants soumis à la Cour, il n'y a pas eu, dans le cadre de leurs négociations bilatérales, de prévisions spécifiques dans le contexte de l'article 24 de la convention hispano-luxembourgeoise négociés ou arrêtés par les deux Etats contractants concernant l'imputation sur l'ICC de la déduction des impôts espagnols y visée, au-delà du caractère fictif de ceux appliqués aux intérêts visés au paragraphe 3 de l'article 11 et payés à un résident du Luxembourg prévu par les points e) et f) du paragraphe premier dudit article 24 ;

Considérant que suivant le paragraphe 2 de l'article 3 de la Convention hispano-luxembourgeoise, repris à l'identique du modèle de convention OCDE de 1977, *« pour l'application de la Convention par un Etat contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet Etat concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente »* ;

Considérant que le terme « déduction » au regard des limites y afférentes prévues par le point b) du paragraphe 1 de l'article 24 de la Convention hispano-luxembourgeoise, suivant la méthode d'imputation qu'il incarne, est appelé à recevoir l'application telle

que prévue par le droit interne général en la matière, à savoir en l'occurrence par les dispositions des articles 134bis et 134ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), lesquelles visent uniquement l'imputation sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques, ainsi que sur l'IRC, à l'exclusion chaque fois de l'ICC ;

Qu'une imputation sur l'ICC luxembourgeois ne saurait dès lors être dégagée sur base de l'article 24, paragraphe 1 b) en question ;

Considérant que par voie de conséquence, par réformation du jugement entrepris, il convient de déclarer non fondés les recours initiaux de l'actuelle intimée, dans la mesure où ils avaient été déclarés recevables ;

Considérant que la procédure étant écrite, l'arrêt est rendu à l'égard de toutes les parties en cause malgré l'absence du mandataire de l'intimée à l'audience publique fixée pour les plaidoiries.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

déclare l'appel recevable ;

au fond le dit justifié ;

par réformation du jugement entrepris, déclare non fondés les recours inscrits sous les numéros du rôle respectifs 18793 et 19298, dans la mesure où ils avaient été déclarés recevables, et en déboute la XXX ;

condamne l'intimée XXX aux frais et dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Marion Lanners, présidente,
Francis Delaporte, premier conseiller, rapporteur,
Henri Campill, conseiller,

et lu par la présidente en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny May.

le greffier en chef

la présidente